República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe firma conjunta

Número: IF-2023-115729562-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 29 de Septiembre de 2023

Referencia: SENTENCIA SALVADORES EDUARDO DANIEL Expte. 36.309-I y sus acumulados N° 36.310-I, N° 36.311-I - VOCXII

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10a. Nominación), y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12a. Nominación) para resolver el Expte. 36.309-I y sus acumulados N° 36.310-I, N° 36.311-I) caratulado “SALVADORES EDUARDO DANIEL s/recurso de apelación –Impuesto al Valor Agregado – Impuesto a los Bienes Personales – Impuesto a las Ganancias”.

El Dr. Martin dijo:

I.- Que a fs.135/190, 505/560 y 742/797, SALVADORES EDUARDO DANIEL interpone recursos de apelación contra las Resoluciones N° 151/12, 149/2012 y 150/2012 (DV SRR1), todas de fecha 21/05/2012, suscritas por el jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Sur de la AFIP – DGI por las que se determinó en la primera de ellas la materia imponible y la obligación tributaria frente al Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales 01 a 12 de 2007 y 01 a 12 de 2008, con más intereses resarcitorios y se aplicó una multa por los períodos fiscales 01 a 12/2008 graduada en dos veces del impuesto omitido, encuadrada en los términos de los arts. 46 y 47 inc a) de la Ley 11.683 (t.o. 1998) . Que se dejó en suspenso -con expresa reserva- la evaluación de la conducta por los períodos fiscales 01 a 12 del 2007 según lo ordenado en el art. 20 de ley N° 24.769 (hoy ley N° 27.430, TÍTULO IX - RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO art. 279). En la segunda resolución mencionada se determinó de oficio la materia imponible y la obligación tributaria frente al Impuesto sobre los Bienes Personales por los períodos fiscales 2007 y 2008, con más intereses resarcitorios y se aplicaron multas respecto de esos períodos fiscales graduada en dos veces del impuesto omitido, encuadrada en los términos de los arts. 46 y 47 inc b) de la Ley 11.683 (t.o. 1998). Que por la tercera resolución se determinó de oficio la materia imponible y la obligación tributaria frente al Impuesto a las Ganancias por los períodos fiscales 2007 y 2008, con más intereses resarcitorios y se aplicó una multa respecto del período fiscal 2008 graduada en dos veces del impuesto omitido, encuadrada en los términos de los arts. 46 y 47 inc b) de la Ley 11.683 (t.o. 1998). Por último, se dejó expresa reserva de aplicar sanción por el período fiscal 2007 conforme art. 20 de la ley N° 24.769 (vigente al momento).

Plantea la nulidad de las resoluciones argumentando que carecen de sustento fáctico y jurídico, ya que las mismas aplican gravámenes improcedentes, ilegítimos y confiscatorios.

Que en sus extensos y descriptivos recursos, la actora relata que adhirió al régimen de la ley N° 26.476, por lo que entiende que no podía ser sujeto de una determinación de oficio. Que a su entender, esa norma tiene carácter de amnistía plena y que toda persecución posterior a una exteriorización es improcedente. Remarca que la IG 03/2009 de AFIP reconoce expresamente la imposibilidad de incoar acciones o determinaciones de oficio con posterioridad al acogimiento del régimen de la ley N° 26.476. Manifiesta que el art. 36 de la norma citada expresa que dentro de las condiciones para que sea factible su aplicación es que el impuesto resultante de un ajuste no tenga resolución determinativa de oficio anterior al 24/12/2008 y que se cumpla con las condiciones objetivas y subjetivas propias de la regularización. Bajo la interpretación de la norma que hace, sostiene que se refiere a resoluciones determinativas de oficio que se encuentren firmes con anterioridad a la fecha de publicación de la ley en cuestión. Por estas razones, pide la nulidad de la OI N° 457104 y de las actuaciones posteriores.

En primer lugar, relata que en el marco de un proyecto inmobiliario llamado Park Tower Las Lomitas S.A., que implicaría una inversión millonaria y generaría miles (sic) de puestos de trabajo, se acogió al régimen de la ley N° 26.476. Que se presentaron algunos problemas relativos a la normativa urbana a la hora de realizar y aprobar los planos que dilataron el proyecto, lo que hizo que el Sr. Salvadores compre varios inmuebles con su socio el Sr. Guillermo Víctor Torry. Esos inmuebles, más dinero en efectivo y trabajo pasarían a ser el efectivo aporte a la sociedad y proyecto que dirige.

A continuación el Sr. Salvadores enumera los hechos y operaciones que se ponen en discusión mencionando los siguientes:

1) La adquisición del inmueble de la calle Colón 143 en la localidad de Temperley. Explica que en el marco del divorcio entre el Sr. Repetto y la Sra. Cuto, se le habría adjudicado la titularidad del inmueble al Sr. Salvadores únicamente con la firma de la Sra. Cuto sin haberse homologado previamente el acuerdo de liquidación de la sociedad conyugal. Que recién en marzo de 2009 se terminó de perfeccionar la operatoria mediante la suscripción de un boleto de compraventa con el titular registral del inmueble -el Sr. Repetto- por el que pagó $ 1.000.000.- Así las cosas, la AFIP desconoce la fecha de adquisición del inmueble en cuestión.

2) La erogación efectuada a su favor por la Sra. Amalia Ángela Artusi -su madre- por un monto de $ 1.200.000.- que fuera imputada por el Fisco Nacional como ingreso omitido. La fiscalización detectó inconsistencias entre lo que la Sra. Artusi consignó en sus declaraciones juradas sobre Bienes Personales al 31/12/1998 y lo que tenía declarado al inicio del período fiscal 1999.

3) Supuestas inconsistencias entre lo que incluye en sus declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias y la información obrante en las escrituras públicas aportadas de manera ilegítima a la fiscalización. Sostiene que respecto de los inmuebles situados en H.Irigoyen 9460 y 9448 - Lomas de Zamora – solo le pertenece el 50% de cada uno de los bienes de acuerdo a la documentación aportada y a las aclaraciones efectuadas a efectos de demostrar su parcial titularidad.

4) La descalificación que efectúa el Fisco Nacional respecto de la condición del Sr. Salvadores de cuotapartista de WUNJO S.R.L. (sic)

5) La arbitraria diferencia que le imputa el Fisco Nacional respecto de la cotización de la moneda extranjera exteriorizada.

En cuanto a las multas impuestas, hace saber que actuó con la debida diligencia, en ausencia de daño e intencionalidad.

Señala que resulta de aplicación el principio de bagatela, ya que teniendo en cuenta las normas analizadas, su actividad y el cumplimiento fiscal, comparado con las supuestas infracciones concluye que jamás hubo afectación alguna del bien jurídico.

Por último, ofrece prueba instrumental, documental en poder de la AFIP, informativa, testimonial, pericial contable y caligráfica. Hace reserva del caso federal y por los argumentos que expone y la jurisprudencia que cita pide que se revoquen las resoluciones apeladas en todas sus partes.

II.- El Fisco Nacional contesta los traslados efectuados mediante fs. 198/226, 573/599 y 806/835.

La representación fiscal manifiesta que el Sr. Salvadores tiene como actividad principal la prestación de servicios inmobiliarios a cambio de una retribución o contrata.

Explica que las presentes actuaciones tienen origen en la fiscalización que se le efectuó al recurrente mediante la cual en primer lugar se constató un incremento patrimonial no justificado del cotejo del saldo inicial (mayor al 01/01/2008) de moneda extranjera expuesto en la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias 2008 con el saldo de cierre del período fiscal 2007 -31/12/2007- (en la declaración jurada sobre Bienes Personales período fiscal 2007 también se incorporó una tenencia de U$S 281.000) se observó una diferencia de u$s 790.333,44. Sumado a esto, verificó que por medio de la ley 26.476 Título III el 31/08/2009 exteriorizó $2.500.000 equivalentes a u$s 652.741,51 respecto del tipo de cambio de la fecha de exteriorización. Así es como surgió una diferencia patrimonial al 31/12/2007 de U$S 137.591,93 no exteriorizada que devino en su tratamiento como incremento patrimonial no justificado en los Impuestos a las Ganancias y al Valor Agregado; y como mayor base imponible gravada en el Impuesto sobre los Bienes Personales .

Por otro lado, informa que de la circularización efectuada a los vendedores de los inmuebles se obtuvo la siguiente información: que por la propiedad ubicada en la calle Colón 143 el boleto de compraventa fue suscripto en el año 2006 y la erogación de fondos para su compra se realizó en 2006 y no el 05/03/2009 como surge del boleto de compraventa aportado por la recurrente a fs. 127 y 128. Agrega que es inexacto lo manifestado por la recurrente respecto de la supuesta inversión ya que; o bien no fue realizada, o no lo fue en el período de entrada en vigencia del plan al que adhirió por el régimen de la ley N° 26.476 (sancionada en 12/2008) y el 31/08/2009 siendo este un elemento esencial para la aplicación del régimen de la ley 26.476 (art. 27 inc. e) sin que sea necesario el depósito del dinero exteriorizado en una cuenta bancaria. En consecuencia, se tomó la diferencia entre lo que la actora invirtió en propiedades y lo que exteriorizó y se la imputó como incremento patrimonial no justificado para el Impuesto a las Ganancias y al Valor Agregado y como mayor base imponible en el Impuesto sobre Bienes Personales.

Menciona además que se circularizó al Grupo Constructora S.A. a efectos de que aportara información sobre la obra contratada por el Sr. Salvadores y en consecuencia se consideró un incremento patrimonial no justificado para los Impuestos a las Ganancias y al Valor Agregado derivado de la no exteriorización de las sumas invertidas en el inmueble.

Manifiesta que la contribuyente también declaró deudas en el país que no se condicen con las que declaró la socia gerente de WUNJO S.R.L., por lo que atento a las inconsistencias detectadas se computó dicha diferencia como incremento patrimonial no justificado para los impuestos citados en el párrafo anterior en el período fiscal 2007.

Agrega que de la declaración jurada relativa al Impuesto a las Ganancias período fiscal 2007 surge que el Sr. Salvadores computó un monto de ingreso exento en concepto de donación efectuada por su madre, la Sra.

Artusi, que luego de consultada explicó que no se formalizó dicho acto ante escribano tratándose de una relación cercana, y afirmando que ese dinero fue producto de bienes propios de sus padres, y del producido por la madre en las actividades de martillera y docente. Que del análisis efectuado a partir de la información aportada surgieron inconsistencias que dieron lugar a que finalmente no se encuentre acreditada la capacidad económica y financiera de la Sra. Artusi para realizar las erogaciones que declara a favor de su hijo por un monto total de $1.200.000, el que se imputó como ingreso omitido tanto para Impuesto a las Ganancias como para el Impuesto al Valor Agregado.

En otro orden de ideas informa que de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias 2007 emerge que el contribuyente declaró, respecto de los bienes inmuebles ubicados en la calle Hipólito Yrigoyen 9460 e Hipólito Yrigoyen 9448 de la localidad de Lomas de Zamora, la titularidad del 50% de ambos bienes, mientras que de las escrituras aportadas surge que posee el 100% de los mismos. Como consecuencia se le imputó un incremento patrimonial no justificado por el período fiscal 2007 para los Impuestos a las Ganancias y al Valor Agregado, enero a diciembre 2007. Con relación al Impuesto sobre los Bienes Personales surgió una diferencia en la base imponible ya que no se gravó el 100% del valor de adquisición de los inmuebles y en consecuencia dio como resultado una diferencia a favor del organismo fiscal por los períodos fiscales 2007 y 2008.

Al referirse a las multas impuestas alega que las inexactitudes incluidas en las declaraciones juradas y la falta de elementos probatorios confirman las imputaciones efectuadas.

Deja en claro que no resulta aplicable el principio de bagatela ya que se ha ocasionado un grave daño al Fisco Nacional.

Se opone a la prueba ofrecida por la recurrente, ofrece antecedentes y hace reserva federal del caso. Por último, peticiona que por los argumentos expresados se dicte sentencia rechazando los recursos interpuestos, con costas.

III.- Atento que la actora ofreció prueba instrumental, documental en manos de la AFIP, informativa, informativa por exhortos, testimonial, pericial contable y pericial caligráfica; a fs. 235 se abrió el expediente a prueba, haciendo lugar única y parcialmente a la informativa ofrecida ptos. 1,2,3,5,8, y 9; la que además resulta idéntica en los tres expedientes.

Que a fs. 258, 257, 370, 367 y 865 obran las respuestas a los oficios dirigidos al Banco Macro S.A., al Banco Patagonia S.A., a la Municipalidad de Lomas de Zamora, a la Universidad Nacional de Lomas de Zamora y al Colegio Nacional de Adrogué, respectivamente.

Que a fs. 871 se intimó a la actora para que manifieste su interés en la prueba faltante. A fs. 877 se hizo efectivo el apercibimiento efectuado, se dio por decaído el derecho a producir dicha prueba y finalmente se declaró cerrado el periodo de instrucción.

IV.- Que por PV-2023-33290248-APN-VOCXII#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala “D”.

Por IF-2023-36394248-APN-VOCXII#TFN se disponen los autos para alegar y por IF-2023-44224298-APN-DTD#JGM produjo su alegato el Fisco Nacional, no habiendo hecho uso de su derecho la recurrente.

Finalmente por IF-2023-113145021-APN-VOCXII#TFN se pasan los autos para sentencia.

V.- En primer lugar se analizará la nulidad planteada por la recurrente, ello por cuanto entiende, viola las disposiciones contempladas en la ley N° 19.549. Sostiene que la AFIP optó por no seguir el procedimiento

reglado y emitió los actos apelados violando las normas legales, reglamentarias y principios constitucionales tales como la garantía del debido proceso, la propiedad, la igualdad, el ejercicio de la industria lícita, el principio de reserva y razonabilidad; debiendo los actos ser declarados nulos de nulidad absoluta. Además considera que el Fisco Nacional desconoció la inclusión de la recurrente en el régimen de la ley N° 26.476 y se le tendió una “trampa” imponiendo gravámenes confiscatorios e improcedentes. Se agravia de no haber tenido un “leal conocimiento de las actuaciones administrativas”.

Indica que no se le otorgó, previo al dictado de las resoluciones, la facultad de defenderse, sino que simplemente se invirtió la carga de la prueba y se manipuló la documentación violando la garantía del debido proceso.

Enumera los vicios que poseen las resoluciones:

- causa: ausencia de antecedentes de hecho y luego el dictado de las resoluciones invocan circunstancias falsas.

- falta de motivación: no surge de las resoluciones la motivación jurídica.

- objeto: la violación en el elemento objetivo, es decir, las leyes N° 26.476, 11.683, 19.549 y la Constitución Nacional, entre otras.

- finalidad: que el objetivo de los actos dictados no es otro que el de excluir del régimen y beneficios al Sr. Salvadores, tratando de validar un procedimiento nulo que violenta el interés público.

- arbitrariedad de los actos: aplica una sanción infundada, desproporcionada e ilegítima.

A su vez, el organismo fiscal considera que la nulidad solicitada es improcedente, en tanto el hecho de haberse acogido al régimen de exteriorización de bienes previsto en la ley N° 26.476, no implica que no se pueda determinar de oficio ningún impuesto, ni que se pueda aplicar el art. 18 inc. f) de la ley de rito. Observa que no existe causal de nulidad alguna que desvirtúe los ajustes efectuados, ya que los incrementos patrimoniales injustificados provienen de diferencias en las declaraciones juradas presentadas y no rectificadas, las que no exteriorizó en el marco de la ley N° 26.476; y respecto del Impuesto sobre los Bienes Personales se detectaron diferencias en torno a la valuación de los inmuebles

Si bien se vislumbra una cuestión relacionada con el fondo que se desprende de la nulidad analizada resta dejar en claro que si bien la actora adhirió al régimen establecido por la ley N° 26.476, sobre dicha adhesión el Fisco Nacional efectuó objeciones, es decir, reconoció parte del blanqueo, tomó por válidas ciertas operaciones y finalmente realizó los ajustes que se imputan.

Cabe destacar que la nulidad importa la privación de efecto de los actos que adolecen de algún vicio y por ello carecen de aptitud para cumplir con el fin al que se hallan destinados, sin que pueda advertirse en este estadio procesal que el Fisco haya incurrido en ninguna causal que invalide el procedimiento seguido. No se advierte en la especie en qué medida se encuentra violado o cercenado el derecho de defensa de la actora toda vez que no se aprecia ninguna de las circunstancias incluidas en el art. 14 de la ley N° 19.549, sino todo lo contrario, se evidencia que se cumplió con los requisitos establecidos por el artículo 7° de dicha norma.

Que la adopción de una decisión contraria a la que aquí se propicia implicaría la admisión de la nulidad por la nulidad misma, cuando tanto la doctrina como la jurisprudencia exigen para su configuración la existencia de un efectivo perjuicio, el que como ha quedado antes expresado no se vislumbra en el supuesto bajo análisis. En resúmen, corresponde rechazar las nulidades intentadas.

VI.- Que corresponde enunciar los hechos producidos objetivamente.

VI.- 1. **Adhesión al régimen de la Ley N° 26.476 - Título III.**

El contribuyente el 31/08/2009 presentó declaración jurada informativa F. 958 (FS. 189 aa Cpo de Ganancias) exteriorizando dinero en efectivo en el marco de la ley N° 26.476, por un total de $2.500.009,08.- a los que adujo destinaría, conforme art. 27 inc e) de esa norma, a la construcción de inmuebles o la finalización de obras.

El 20/01/2010 la fiscalización le requirió a la actora que aporte entre otros, boletas de depósitos bancarios relativas a la exteriorización mencionada anteriormente, detalle del destino de los fondos, discriminación de emprendimientos, domicilios. Además, se le solicitó que acompañara documentación fehaciente que respalde el monto de $1.200.000 que fuera consignado en su declaración jurada del Impuesto a las Ganancias (2007) con la calificación de bienes recibidos por herencia. Declaración jurada de los Impuestos a las Ganancias y Bienes Personales (2007 y 2008) con sus correspondientes papeles de trabajo; que proporcione detalle individual de bienes y deudas (2007 y 2008) y documental que respalde los ingresos mencionados en las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias imputados a la 1° primera y 4° cuarta categorías, que aporte comprobantes fehaciente que respalden el monto de $329.886 declarados como exentos en el Impuesto a las Ganancias período fiscal 2008.

Que el 17/05/2010 se presentó la Sra. Cerruti Miriam en calidad de autorizada aportando parte de lo requerido.

Que en una primera instancia, la fiscalización analizó el saldo inicial de moneda extranjera incorporado en la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias 2008 que resultó ser de U$S 1.071.333,44 y lo comparó con el saldo al cierre de 2007, siendo este de U$S 281.000 (presentada antes del acogimiento), lo que permitió por arrojar una diferencia de U$S 790.333,44. (Cpo de Ganancias fs. 424, 426 y 435). Que mediante F. 958 exteriorizó U$S 652.741,51. Como corolario de todo lo mencionado, se determinó una diferencia patrimonial al 31/12/2007 de U$S 137.591,93, que no fue incluida en el régimen de regularización impositiva de la ley N° 26.476 y representa para el contribuyente de autos un incremento patrimonial no justificado tanto para el IVA como para el Impuesto a las Ganancias, más el 10% en concepto de renta consumida o dispuesta para este último.

En efecto, el incremento patrimonial no justificado imputado no surge de la inclusión a la ley N° 26.476, como quiere hacer valer el contribuyente, sino de la **diferencia** entre sus declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias (2007-cierre y 2008-inicio) que no fueron incluidas en la declaración jurada informativa presentada al momento de acogerse al régimen que contempla los beneficios otorgados por la ley mencionada y que el contribuyente reclama. A ello se suma la falta de documentación fehaciente que acredite los dichos del recurrente, lo que hacen viable este primer ajuste que se debate en autos.

Ello se sustenta en que, el art. 27 de la ley N° 26.476 establece: *"El importe expresado en pesos de la moneda extranjera, divisas y demás bienes que se exterioricen, estará sujeto al impuesto especial que resulte de la aplicación de las siguientes alícuotas: e) Tenencia de moneda extranjera y/o divisas en el exterior, y moneda local y/o moneda extranjera en el país, que se destine a la construcción de nuevos inmuebles, finalización de obras en curso, financiamiento de obras de infraestructura, inversiones inmobiliarias, agroganaderas, industriales, turismo o de servicios, en el país: uno por ciento (1%). Las aludidas inversiones deberán permanecer en cabeza de su titular por un plazo de dos (2) años, en las condiciones que establezca la reglamentación.*

El incumplimiento de las condiciones establecidas en los incisos d) y e) precedentes, dará lugar a la pérdida de los beneficios dispuestos en el artículo 32 de la presente ley.".

Y continúa el "*ARTÍCULO 32. Los sujetos que efectúen la exteriorización e ingresen el impuesto especial que se establece en el artículo 27, conforme a las disposiciones de este título, no estarán obligados a informar a la Administración Federal de Ingresos Públicos, sin perjuicio del cumplimiento de la Ley 25.246 y demás obligaciones que correspondan, la fecha de compra de las tenencias ni el origen de los fondos con las que fueran adquiridas, y gozarán de los siguientes beneficios:*

a) No estarán sujetos a lo dispuesto por el inciso f) del artículo 18 de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, con respecto a las tenencias exteriorizadas;...c) Quedan liberados del pago de los impuestos que hubieran omitido declarar por períodos fiscales comprendidos en la presente normalización, de acuerdo con las siguientes disposiciones:..."

Teniendo en cuenta que uno de los agravios planteados por la actora versaba sobre la imposibilidad de dictar determinaciones de oficio, corresponde señalar que esa afirmación procedería siempre que la DO pretenda impactar sobre sumas exteriorizadas y que se hubiere cumplido sobre el destino de los fondos en los términos de la Ley N° 26.476. En el caso, las determinaciones de oficio abarcan ajustes sobre fondos no exteriorizados y parte de los exteriorizados por incumplimiento al régimen.

Por otra parte el artículo 36 establece: "*La liberación establecida en el inciso c) del artículo 32 no podrá aplicarse a: a) El impuesto resultante de declaraciones juradas presentadas a la Administración Federal de Ingresos Públicos con anterioridad a la fecha de publicación de la presente ley, o las resoluciones de determinación de oficio dictadas por dicho organismo…*"

A su vez el artículo 62 de la Resolución General N° 2650 (AFIP) establece que "*El destino dado a los fondos deberá informarse en la declaración jurada de exteriorización de los mismos prevista en el inciso b) del Artículo 48 de la presente resolución general, en la que constarán los datos necesarios para la identificación de las inversiones realizadas, las que deberán contar con la correspondiente documentación respaldatoria. Asimismo, quedan comprendidos en este inciso los conceptos mencionados en el inciso b) del segundo párrafo del Artículo 28 de la Ley Nº 26.476.*

En ambos casos deberá estar a disposición del personal fiscalizador de este Organismo, una certificación extendida por la entidad financiera interviniente, cuando corresponda, que acredite la existencia de los depósitos al 31 de diciembre de 2007."

Por último, el artículo 55 de la RG citada menciona que "*Los sujetos que exterioricen tenencias de moneda local, extranjera y/o divisas en el país al día 31 de diciembre de 2007 y que, de conformidad con lo consignado en el formulario de declaración jurada F. 1205, los destinen a los fines indicados en los incisos c), d) y e) del Artículo 27 de la Ley Nº 26.476, sin haberse efectuado previamente su depósito bancario, gozarán de los beneficios consagrados en el Título III de aquélla siempre que acrediten la efectiva inversión de los fondos al destino comprometido, hasta el día 31 de agosto de 2009, inclusive.*

Las tenencias exteriorizadas y no invertidas a esa fecha deberán depositarse en el Banco de la Nación Argentina o en entidades financieras que cumplan los requisitos establecidos en el segundo párrafo del Artículo 29 de la citada ley.".

Que con lo expresado anteriormente y citado por la normativa, se puede concluir que el contribuyente debía aportar la documentación que acreditara la efectiva inversión de los fondos que exteriorizó (U$S 652.741,51),

hechos que produjo parcialmente atento que -tal como menciona el Fisco Nacional- no depositó esos fondos en una entidad bancaria como lo establece la normativa con carácter general. El mismo recurrente afirma que no acompaña las constancias de depósito ya que considera que no es obligatorio siendo sólo para tenencias no invertidas. Sin embargo, al momento de presentar el recurso manifestó estar inmerso en un proyecto inmobiliario llamado Park Tower Las Lomitas S.A., por el que se habría acogido a la ley en cuestión.

Al respecto el contribuyente no invirtió por la suma de U$S 357.330,88, constituyendo ello un segundo incremento patrimonial no justificado.

Como consecuencia, existen montos exteriorizados en el marco de la ley N° 26.476, que no gozan de los beneficios del régimen atento no haberse cumplido con el requisito de inversión, que recibieron el tratamiento del artículo 18 inc. f) de la ley de rito.

VI.- 2. A su vez existen otros ingresos reales o presuntos no exteriorizados y que derivaron en nuevos ajustes.

a. **De la declaración jurada presentada por el impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2007**

Que habiéndose requerido el aporte documental de las boletas de los depósitos bancarios de la exteriorización respectiva – entre otras cosas-, la Sra. Cerruti Miriam se presentó en carácter de autorizada del Sr. Salvadores aportando parte de lo requerido y una nota del autorizante por la cual declaraba que percibía honorarios por ser socio de la firma Wunjo S.R.L. y por la actividad de servicios inmobiliarios realizada por cuenta propia. Que en la actualidad es accionista de la sociedad Las Lomitas S.A. -como constructora-. Aclara que no aporta comprobantes de depósito bancario ya que se realizaron inversiones inmobiliarias entre el 1/1/2009 y 31/8/2009 que reemplazan a esos depósitos, tales como : a) boleto de compraventa de Colón 143 Temperley cuya copia se adjuntó por $ 1.400.000, b) boleto de compraventa Las Piedras 35 Lomas de Zamora, copia presentada por $ 80.000, c) boleto de compraventa calle Italia 461 de Lomas de Zamora con copia presentada por $ 600.000, d) boleto de compraventa de inmueble en calle Colón 135 Temperley por U$S 100.000 o $ 380.000.- (AA, cpo. Ganancias fs. 8 a 21, 82, 83, 102, 103, 113, 114, 117, 118, 210 a 212, 217 a 219). De esta forma la actora indicaba que todos esos pagos habían sido efectuados en efectivo por cada boleto de compraventa mencionado pero que a la fecha no habían sido escrituradas. Que como ya se analizó anteriormente, el contribuyente consignó en su declaración jurada del Impuesto a las Ganancias 2008 un patrimonio al inicio en moneda extranjera superior al exteriorizado bajo el mencionado Título III, lo que advierte una diferencia patrimonial al 31/12/2007 de U$S 137.591,93.- que no incluyó en el blanqueo, en consecuencia, dicha tenencia de moneda extranjera debe ser gravada al 31/12/2007 por el tipo de cambio de lo que resultó $ 433.276,99.- lo que representa para Ganancias e IVA, un incremento patrimonial no justificado, al que se le adiciona el 10% para Ganancias.

b) **Propiedad Colón 143 Lomas de Zamora:** no se pudo localizar al vendedor el Sr. Repetto Hugo Abel. Que dicho boleto no posee fecha cierta y fue suscripto el 05/03/2009 por $1.400.000.- Que en el Juzgado de Primera Instancia en lo Civil y Comercial N° 4 de Lomas de Zamora se encuentra radicada la causa “Salvadores Eduardo D. c/ Repetto Hugo Abel s/reconocimiento y compensación mejoras” con fecha de inicio 30/06/2010. Que del análisis de la misma se desprende que el 21/02/2006 Salvadores adquirió una finca por medio de boleto de compraventa firmado por la Sra. Blanca Cuto por U$S 200.000.- (como vendedora por acuerdo de liquidación de la sociedad conyugal con el Sr. Repetto). Que ese monto se pagaría de la siguiente forma: U$S 30.600.- abona el comprador en el acto y el saldo restante (U$S 169.400) por medio de la entrega de la UF en el condominio sito en la calle Pringles 225, UF 5 de la ciudad de Temperley (Pcia.de Bs. As.) y la entrega de U$S 97.400.- abonado por la parte compradora a la vendedora. Que la Sra. Cuto manifestó que en febrero de 2006 el Sr. Salvadores le abonó la suma convenida tomando posesión y en 2007 le entregó la

UF, aún no escriturada por problemas legales de la unidad.

Que la fiscalización solicitó información a Telefónica de Argentina S.A. respecto de la línea correspondiente al domicilio de la calle Colón 143 e indicó que dicha línea pertenecía al Sr. Salvadores desde el 20/07/2006 (cpo Ganancias N° 1 fs. 122/123).

La actora manifiesta en esta instancia que adquirió el inmueble en cuestión luego de varios conflictos judiciales que tienen como protagonistas a dos cónyuges en proceso de divorcio. Que el 05/02/2006 se procedió a la firma del primer boleto de compraventa con la Sra. Cuto entendiendo que del proceso de liquidación de bienes de la sociedad conyugal ella tenía la titularidad del mismo. Que ante el incumplimiento denunciado por parte de la Sra. Cuto, se generó un crédito a favor que se trasladó al terreno judicial. Hasta aquí la operación no se había perfeccionado. Agrega que ante el Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Comercial n° 21 tramitaba la causa "Banco Mariva S.A. c/ Repetto Hugo Abel s/ ejecutivo" sin resolver -por la que se llegó a publicar edictos para rematar la propiedad- siendo condición suspensiva la de abonar U$S 97.400.- conforme cláusula segunda del boleto suscripto por el Sr. Salvadores. Finalmente el 05/03/2009 se perfecciona la operación y se firma el boleto de compraventa con el titular registral del inmueble, el Sr. Repetto y se hace efectiva la entrega de $1.000.000.- todo en el mismo acto. Alega que el Fisco Nacional desconoce la fecha de adquisición del inmueble en cuestión, y que ni siquiera citó al Sr. Repetto a declarar y dar las explicaciones correspondientes.

Como corolario de la investigación realizada, se pueden evidenciar inconsistencias entre lo que la parte manifiesta y lo constatado por el organismo fiscal. Que entonces el boleto de compraventa presentado por el Sr. Salvadores carece de veracidad, toda vez que fue firmado y entregado el dinero con fecha 02/2006 y no el 5/03/2009.

c) **Contrato de locación de obra con el Sr. Horvath de la finca en Colón 147 Lomas de Zamora:** suscripto el 10/04/2006 entre el Sr. Gustavo Horvath y el Sr. Salvadores surge la realización de tareas en la finca de la calle Colón 147 -no 143- de la ciudad de Temperley por un monto total de $373.500 el que se desarrollará durante 12 meses. El Sr. Horvath dejó constancia que el 30/04/2010 recibió del locatario (dueño del inmueble, el Sr. Salvadores) el pago total. (cpo Ganancias fs. 174).

Luego resulta contradictorio lo manifestado en autos respecto de la supuesta inversión en dicho inmueble por $ 1.400.000. El Fisco Nacional entiende que dicha inversión no se realizó o no fue perfeccionada en la fecha entre la entrada en vigencia del plan 12/2008 y el 31/08/2009, lo que entiende era un elemento esencial para su inclusión en el régimen de la ley 26.476.

Como corolario, el Fisco Nacional procedió a corroborar que el total de inversiones en propiedades al 31/08/2009 fue de U$S 295.410,63.-, de lo que exteriorizó U$S 652.741,51.- La diferencia que surge (U$S 357.330,58.-) corresponde a $ 1.125.234,95.- según el tipo de cambio de moneda al 31/12/2007, lo que finalmente se imputó como incremento patrimonial no justificado para IVA y Ganancias (más el 10% conforme indica la norma)

d) **Bienes inmuebles incluidos en las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias:** que surge de las mismas que el contribuyente de autos declaró los inmuebles situados en Av. Hipólito Yrigoyen 9460 y Av. Hipólito Yrigoyen 9448 de Lomas de Zamora con un porcentaje de titularidad del 50%, mientras que de las escrituras aportadas a la fiscalización se observa que le correspondía el 100% de la titularidad. Que se le requirió aportar documentación que respalde dicha diferencia de titularidad o bien rectifique las declaraciones

juradas.

La recurrente confirmó que consignó el 50% de los inmuebles en las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias períodos fiscales 2007 y 2008 debido a un error involuntario, atento a que en el año 2007 declaró dinero en efectivo suficiente para imputar la totalidad del inmueble. Que el otro 50% es de titularidad del Sr. Guillermo Torry. Que si bien no se escrituró esto se debió a que la totalidad de los inmuebles pasarían a formar parte del Fideicomiso Las Lomitas, en relación al emprendimiento de construcción. Señala que el organismo fiscal le solicitó que aporte documentación de respaldo por el porcentaje de titularidad declarado o bien rectifique las declaraciones juradas presentadas. Que entonces procedió a aportar la documentación y aclarar lo solicitado. Expresó que el otro 50% de la titularidad pertenecía al Sr. Guillermo Víctor Torry quien habría declarado su porcentaje ante AFIP haciendo las consideraciones pertinentes mediante instrumento privado con firma certificada por escribano público. Manifiesta que en el marco de lo "vertiginoso del negocio inmobiliario y atento a la velocidad de los acontecimientos" el Sr. Torry no pudo hacerse presente ante la firma de escritura traslativa de dominio, lo que llevó a efectuarse un acto meramente circunstancial y se consignó a nombre del Sr Salvadores dada la transitoriedad en la permanencia de los bienes, ya que pasarían a formar parte del Fideicomiso mencionado. De esta manera, se efectuó una simulación lícita y se registró momentáneamente la titularidad absoluta de las propiedades en cabeza del Sr. Salvadores quien sólo poseía el 50% de la titularidad. Determina que conforme el art. 960 del CC el contradocumento firmado por el Sr. Torry resulta ser el instrumento que acredita la simulación.

Reconoció además, que de las escrituras traslativas de dominio aportadas le corresponde el 100% de la titularidad de ambos inmuebles. (fs. 359 Cpo de Ganancias).

En rigor, se constató de las bases de datos del Organismo fiscal que el Sr. Torry no posee bienes inmuebles registrados con esas direcciones ni presenta declaración jurada sobre Bienes Personales, por lo que no se pudo confirmar lo manifestado por la recurrente.

En definitiva, corresponde gravar al 100% el valor de adquisición de los inmuebles en cuestión, por lo que surgió una diferencia de base imponible de $565.000 que representó un incremento patrimonial no justificado en el IVA y en el Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2007 (más el 10% de renta dispuesta o consumida).

e) Por otra parte, el Fisco Nacional procedió a circularizar al Grupo Constructora S.A. a efectos de que aporte información sobre la **obra contratada por el Sr. Salvadores para la refacción en la calle Colón 143 de la Localidad de Temperley**, Pcia. de Bs As. Como resultado, la circularizada informó (Cpo Ganancias fs. 194 y ss.) que las tareas de refacción tuvieron lugar entre 02/2008 y 07/2009. Además aportó planos, planilla con detalle de obras y el contrato de locación de obra de fecha 10/04/2006 entre el Sr. Salvadores y el Grupo Constructora por un total de $528.427 y un anticipo de $200.000 y el saldo en cuotas sucesivas en porcentaje del trabajo realizado y terminación. Agregó que los trabajos encomendados se desarrollarán en el plazo de 3 años y medio desde la firma del contrato. De fs. 419 a 423 del Cpo de Ganancias de los antecedentes acompañados, surgen copias de recibos aportados por la constructora, uno de ellos de fecha 11/02/2008 donde consta que se pagó en efectivo los $200.000 (como anticipo financiero) para la obra de la calle Colón 143. Que habiendo declarado en el año 2008 como monto consumido $70.232,44, y no habiendo declarado esa suma invertida en el inmueble mencionado, se tomó dicha suma como incremento patrimonial no justificado en ambos impuesto adicionando para Ganancias el 10% conforme art. 18 inc. f) de la ley de rito.

f) Otro punto agraviante mencionado por la actora es la descalificación de su **condición de cuotapartista de la sociedad WUNJO S.R.L**. y la violación a las normas de la ley N° 19.550. Sostiene que no puede negársele su participación en la sociedad y menos aún la existencia de documentos públicos y causas judiciales con la

socia gerente (la Sra. Imperiale). Aclara que la deuda declarada en el país que posee con esa sociedad -siendo socio gerente- totaliza una suma de $143.386,53, el que debe ser ajustado en $32.119,34 una vez que pueda tener acceso a la documentación de la empresa y apruebe la misma. Afirma que aportó las declaraciones juradas de la empresa y las propias cuando su administración era la adecuada, entendiendo entonces que el Fisco Nacional debe desestimar la pretensión invocada. Que la circularización efectuada a la empresa no debe ser tomada como válida ya que, las cuestiones litigiosas tornaron temas pendientes de resolver quedando balances por aprobar. Que lo manifestado y aportado por la Sra. Imperiale es inválido, y será denunciada penalmente por defraudación por administración fraudulenta. Así es que afirma que los importes consignados en las declaraciones juradas son válidos.

El Fisco Nacional entonces observó que el Sr. Salvadores declaró como deudas en el país de $173.680 tanto en 2007 como en 2008. Que procedió a circularizar el 14/04/2010 a la socia gerente la Sra. María Isabel Imperiale de la empresa WUNJO S.R.L., la que declaró que al 31/12/2007 la cuenta perteneciente al Sr, Salvadores presentaba un saldo deudor por $ 14.111,03 y al 31/12/2008 de $ 47.199,83 (Cpo. Ganancias 271 y ss.). En consecuencia se procedió a tomar la diferencia de $159.568,97 como incremento patrimonial no justificado como resultado de las diferencias detectadas entre el pasivo declarado y el reconocido por la empresa WUNJO S.R.L. Que lo mismo sucedió en el Impuesto a las Ganancias adicionado el 10% conforme se ha mencionado anteriormente.

g) Por último, pero no menos importante, resta debatir el agravio que funda la recurrente en torno a la **solvencia patrimonial de la Sra. Amalia Ángela Artusi - su madre-.** En el marco de la declaración jurada por el Impuesto a las Ganancias 2007, el Sr. Salvadores incluyó una erogación de $1.200.000 realizada por su madre. Que ante el cuestionamiento del organismo fiscal sobre la incapacidad patrimonial de la Sra., la actora procedió a hacer algunas aclaraciones pertinentes. En primer lugar, dice que queda acreditada la capacidad económica de la Sra. Artusi, no sólo por la mención de los lugares donde ejerció la docencia y cargos jerárquicos, sino también por la documentación aportada de las operaciones inmobiliarias realizadas. Sin embargo la AFIP no ha investigado en profundidad. Por esta cuestión es que se pidieron los informes a las entidades y organismos citados en el escrito de apelación. En segundo lugar, respecto del valor de venta de la casa de Pringles 225, Temperley; menciona que existe una sutil diferencia entre los boletos de compraventa y las escrituras, ya que las primeras se refieren a las unidades funcionales construidas y las segundas a la compraventa del lote. Que de la suma de todas resulta una capacidad económica de la Sra Artusi de $1.788.700 obtenidos de las operaciones de los boletos de compraventa). En tercer lugar, la AFIP habla de una aplicación constante de fondos sin sustento alguno, e invierte la carga de la prueba pretendiendo que el donatario pruebe la capacidad económica de la donante. Concluye que teniendo en cuenta el valor del dólar la Sra. Artusi ha invertido U$S 202.802,72 estimativamente, mientras que por ventas obtuvo U$S 428.000 aproximadamente. La diferencia entre ambos arroja un saldo de U$S 225.197,28 (estimado) que sin contar las ganancias obtenidas , adjudica a la compra de la propiedad de la calle Pringles por un total de U$S 600.000 (aprox. ya que hay un saldo pendiente). Como corolario, entiende la Sra. Artusi tiene capacidad económica para erogar esos fondos, teniendo en cuenta que además puede haber ahorrado en algún otro sitio que no sea necesariamente una cuenta bancaria. Así las cosas la Sra. Artusi cuenta con cajas de seguridad en las siguientes entidades: Banco de Galicia y Buenos Aires S.A., Banco Macro S.A. y Banco Patagonia. Por último, respecto de la venta de la propiedad de la calle Amenedo 719 por $ 200.000 en el año 1996 el Fisco Nacional afirmó que no se aportó comprobante alguno que respaldara sus dichos, por lo que solicita que debido a la lejanía de la operación se libren correspondientes oficios al Registro de la Propiedad Inmueble de la Pcia. de Bs As.

El Fisco Nacional detectó las siguientes inconsistencias: que en la declaración jurada sobre Bienes Personales del Sr Salvadores declaró al 31/12/1998 $ 211.499,73, pero de las proforma que presentó a la

fiscalización surge un patrimonio de inicio en 1999 de $ 404.320. Que afirma haber vendido la casa de Pringles 225 por $600.000 pero en la copia de la escritura se consignó $146.000. Que afirma haber vendido la propiedad de Amenedo 719 en $200.000 pero no aportó respaldo. Que las escrituras que presenta son todas expresadas en pesos argentinos que no se condicen con la tenencia en dólares que intentó respaldar ante la fiscalización. Así como vendió propiedades también las adquirió y dice haber ahorrado dinero donado a lo que llamamos aplicación de fondos constantes que torna imposible tener demostrado el ahorro mencionado, ya que ni siquiera fue depositado en cuentas. Por último no presenta declaración sobre los Bienes Personales ni de Ganancias pero sin embargo realiza actividad de alquiler de inmuebles propios.

Como se mencionó en el Considerando III se hizo lugar a la prueba informativa ptos. 1,2,3,5,8, y 9; la que resulta idéntica en los tres expedientes.

Del resultado de los oficios diligenciados se obtuvo la siguiente información:

Fs. 257 oficio Banco Patagonia S.A. y fs. 258 Banco Macro S.A.: informan que el Sr. Salvadores y la Sra. Artusi no registran ni registraron caja de seguridad en esos Bancos.

Fs. 367 oficio Universidad Nacional de Lomas de Zamora: pone en conocimiento que según lo informado por la Secretaría Privada de la Facultad de XX, la Sra. Amalia Artusi DNI 2.709.935 no se encuentra registrada como empleada de esa Universidad.

Fs. 370 oficio Municipalidad de Lomas de Zamora: informa que en esa dependencia únicamente obra carpeta de Park Tower Las Lomitas S.A. y deja en claro que no es de su competencia el registro del personal de las empresas, ni las habilitaciones requeridas.

Fs. 865 oficio Colegio Nacional de Adrogué: informa que la ingeniera Amalia Artusi DNI 2.709.935 prestó servicios en la Facultad de Cs. Agrarias de esta Universidad Nacional desde el 15/05/1978 hasta el 31/03/2000 revistiendo cargo de Profesor Titular con dedicación simple en la materia “Metodología del Estudio”. La Dirección de Liquidación de Sueldos informó que amparados en el Decreto PEN 1571/81 esta Universidad no cuenta con documentación papel y/o virtual de años anteriores a 1992. Se acompaña liquidación de sueldo.

Que como resultado del análisis del agravio precedente y teniendo en cuenta lo manifestado por las partes, la prueba producida resulta contradictoria de lo que manifiesta la recurrente en sus relatos. Al no encontrarse debidamente acreditada la capacidad económica de la Sra. Artusi, se debió tomar ese $1.200.000 a favor del Sr. Salvadores como ingresos omitidos en el IVA y ganancias netas en el Impuesto a las Ganancias período fiscal 2007.

VII.- Que en lo que hace al sustento normativo por el Impuesto a las Ganancias corresponde indicar que prima facie un **incremento patrimonial** pudo haberse generado por la omisión de ingresos, sin embargo el incremento podría justificarse y en consecuencia desprenderse de la figura que contempla el artículo 18 inc. f) de la Ley 11.683 –incremento patrimonial **no justificado**-. Ej. Si el bien que se incorpora (efectivo, rodado, inmueble, etc) encontrará su origen en la omisión de un ingreso exento, no gravado, prescrito, u otro, la rectificación restablecerá la partida doble y el incremento patrimonial pasaría a estar “justificado” impositivamente.

A su vez si se tratara de un pasivo puntual inexistente, similares motivaciones permitirían arribar a idéntico resultado (ej. Una deuda efectivamente cancelada antes del cierre del ejercicio que sin embargo se la incluyó en la declaración jurada original como pasivo podría encontrar su justificación en ingresos que por su

encuadre técnico están fuera de la tributación).

En el polo opuesto se puede encontrar la falta de demostración del origen del ingreso que pudiera justificar el incremento patrimonial, con lo cual allí sí, estaríamos frente a un **incremento patrimonial no justificado, como es el caso de autos.**

Como se aprecia con estos dos extremos, el resultado frente al Impuesto a las Ganancias puede variar, según lo que se haya aportado y colectado para demostrar el origen del incremento.

Que de la reseña efectuada hasta aquí, se desprende que los elementos recabados por la inspección resultan contundentes para sostener que el aquí recurrente no ha aportado la documentación suficiente (y es cuestionable la presentada) para poder justificar los ingresos y egresos de su patrimonio, ni del de su madre. Que en este plano, la ausencia de documentación de respaldo coloca a la recurrente en la imposibilidad de fundar documentalmente sus afirmaciones, toda vez que el caso bajo análisis es, en definitiva, una cuestión de hecho y prueba, por lo que debió tomar los recaudos suficientes para posibilitar a los organismos de control sus tareas de verificación, ya que conforme lo dispone el art. 33 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.) todas las registraciones contables deberán estar respaldadas por los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que éstos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllas.

Es dable recordar el art. 18 de la ley de rito cuando establece que *"La estimación de oficio se fundará en los hechos y circunstancias conocidos que, por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan inducir en el caso particular su existencia y medida."*. Y continua *"…f) Los incrementos patrimoniales no justificados, representan: 1) En el impuesto a las ganancias: Ganancias netas determinadas por un monto equivalente a los incrementos patrimoniales no justificados, más un DIEZ POR CIENTO (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles."*. Que entonces, para poder cuantificar la base imponible y así determinar la situación tributaria del contribuyente, es necesario **reconstruir su historia** siempre que la administración no cuente con los elementos fehacientes y suficientes para hacerlo de acuerdo al procedimiento previsto en el art. 17 de la ley de rito. Que el método presuntivo es un mecanismo subsidiario y válido habilitado por ley, mediante el cual la administración puede determinar la real capacidad contributiva del contribuyente ante un hecho cierto que se denomina **indicio** y que deriva en otro hecho al que se denomina **presunto**.

Que las manifestaciones plasmadas por el Sr. Salvadores en los presentes autos, como así también los datos de las registraciones contables y documentación carecen de total valor probatorio al no tener un respaldo fehaciente en el caso de las primeras y una veracidad real las segundas, que le otorguen la fe necesaria para que valgan por sí mismos.

Que las circunstancias descritas hacen aplicable el criterio según el cual, cuando las manifestaciones de los contribuyentes o responsables no se hallan respaldadas por pruebas categóricas, las estimaciones de oficio gozan en principio de legitimidad e incumbe a quienes las impugnan la demostración de los hechos.

Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido que las exigencias derivadas del art. 377 del C.P.C.C.N. deben ser interpretadas en armonía con la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación de oficio, a fin de que el Estado no termine obligado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta, cuando, por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar su nulidad en juicio (Fallos 218:312, 294:69 y 328:53).

Sobre la base de estas consideraciones resulta que haber acudido al mecanismo previsto en el art. 18 inc f. como hizo el Fisco Nacional atento las falencias constatadas, resulta ajustado a derecho en base a la falta de

elementos probatorios que justifiquen las diferencias detectadas, por lo que corresponde convalidar los ajustes practicados en **el Impuesto a las Ganancias**, con costas.

Que por el Impuesto al Valor Agregado sucede algo similar pero quizás con un mayor condicionamiento, aún más nítido en los Impuestos Internos. La norma otorga una facultad amplia, pero no de aplicación automática o discrecional.

Mínimamente se debería estar frente a sujetos que desarrollan o se presuma que desarrollan actividades alcanzadas por alguno o ambos tributos, caso contrario la facultad que concede el artículo 18, en el caso de incrementos patrimoniales, llevaría al absurdo de reclamar el pago de un impuesto que nunca hubiera correspondido tributar.

Entonces aquí juega un papel fundamental la actividad probatoria desplegada y ventilada en la causa por ambas partes. En este pasaje del análisis está también en debate el Impuesto al Valor Agregado, ya que el Fisco Nacional consideró que aquellos ingresos no estaban justificados en el pasivo inexistente ni en ninguna otra fuente y los trató como ingresos/ventas alcanzados con el Impuesto al Valor Agregado por considerarlos generados por la actividad declarada por el recurrente. En rigor pudo haber provenido de cualquier otro origen, pero en el terreno de lo razonable no se puede exigir que el Fisco Nacional después de haber demostrado la inexistencia del pasivo también deba demostrar cuál fue el "verdadero origen", sería una situación kafkiana de imposible resolución (detectar fondos que no se facturaron, servicios que no dejaron rastro alguno, o pasivos con infinitos acreedores). Una lectura en contrario constituirá una prueba diabólica. Por ello a mi entender la solución hay que encontrarla en el terreno de lo posible, lo ecuánime y sin apartarse del marco legal de la legislación sustantiva y del derecho de defensa del contribuyente. Se trata de una presunción que debe ser analizada en el ámbito de un equilibrado margen lógico y legal. En primer lugar entiendo que la actividad que desarrolla y que declaró el actor ante la AFIP es prioritaria. A su vez es trascendente si la misma está alcanzada o no con el gravamen bajo análisis. También repercute si en sus declaraciones juradas surge la existencia de otra actividad o actividades que pudieran estar al margen del tributo y que permitieran confundir la presunción de gravabilidad.

En el caso particular se trata de una persona física que se encontraba inscripta en el Organismo Recaudador con la actividad declarada de "servicios inmobiliarios realizados a cambio de una retribución o por contrata" y en los impuestos al Valor Agregado, Ganancias y Bs. Personales.

Por último, no desconozco el cambio en la legislación a partir de la sanción de las Leyes Nos 25.795 y 26.044 en cuanto modificó el inc. f) del artículo 18 de la LPT, *análisis que he efectuado en los autos HERRERA, Amalia Esther -Sentencia de esta Sala D del 5 de agosto de 2019-*, en la que se incorporó en forma expresa el segundo párrafo referido al Impuesto al Valor Agregado y la facultad de extender la figura del incremento patrimonial no justificado como base de tributación de este gravamen, quedando tipificado en forma categórica el supuesto y la cuantificación del impuesto. Sin embargo, con carácter previo el artículo 18 según texto ordenado en 1998 por el Decreto 821, contemplaba la facultad de estimación de la materia imponible y la utilización en el IVA de los incrementos patrimoniales como base de la tributación. No se observa ninguna restricción legal a la utilización de la normativa del artículo 18 vigente al momento de los hechos para extender la repercusión en el IVA, sólo en la medida que los hechos queden encuadrados razonablemente como generados por la actividad gravada, supuesto demostrado en las presentes actuaciones. Además el Fisco Nacional ha efectuado en forma expresa el adecuado encuadre legal exigido por la Excma Cámara Nacional de Apelaciones en la causa Gamarnik Gustavo José del 20 de noviembre de 2018.

En tal estado, me he formado opinión de la existencia de indicios objetivos y la ausencia de fundamentos de la actora que permitan revertir o poner en jaque la posición fiscal. Por ello corresponde confirmar la

determinación del **IVA** en todas sus partes, con costas.

Resta analizar el sustento normativo por el que se determinó de oficio el Impuesto sobre los **Bienes Personales**, en conjunto con los agravios planteados.

En mérito a la brevedad, ya que algunos de los agravios se repiten en las resoluciones, nos remitimos al desarrollo de los mismos en el punto a) del presente Considerando, pero en este caso aplicados al Impuesto sobre los Bienes Personales.

Respecto de los agravios mencionados en el Considerando **VI.- 1) y 2) a)** en relación a la **tenencia de moneda extranjera**, el Considerando **VI.- 2) b) y c)** en relación a la **Propiedad Colón 143 Lomas de Zamora y al Contrato de locación de obra con el Sr. Horvath de la finca en Colón 147 Lomas de Zamora y** el Considerando **VI.- 2) d)** en lo que respecta a los **Bienes inmuebles incluidos en las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias (situados en Av. Hipólito Yrigoyen 9460 y Av. Hipólito Yrigoyen 9448 de Lomas de Zamora)** y atento la falta de elementos probatorios de apoyo a los argumentos de la actora, corresponde confirmar los ajustes efectuados por el Fisco Nacional sobre los Bienes Personales por los períodos fiscales 2007 y 2008, con costas, conforme arts. 17, 19, 22 y 25 de la ley de gravamen en cuestión.

VIII.- Que a continuación corresponde referirse a las multas aplicadas en las resoluciones apeladas.

Que el artículo 46 de la ley Nº 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) (texto vigente al momento del dictado de las resoluciones) dispone que “el que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta diez (10) veces el importe del tributo evadido”.

Con respecto al elemento subjetivo del ilícito, se ha interpretado que para su configuración se requiere no sólo la intención (dolo) de evadir el pago del impuesto, sino que también se exige un plus representado por la existencia de un ardid o engaño realizado por el sujeto activo del ilícito con el objeto de generar un error en la víctima del mismo. No toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un supuesto de defraudación fiscal sino sólo aquella evasión que va acompañada de un artificio dirigido a evadir el tributo (Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, "Depetris Lelio C. y Depetris Marcelo C SH (TF 24.412-I)", Expte. 26.495/06, sentencia del 11/03/08).

A su turno, el artículo 47 establece “Que se presume, salvo prueba en contrario, que existe voluntad de producir declaraciones juradas engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando: a) Medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11; b) Cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible;…”.

Para el caso del Impuesto al Valor Agregado, se aplicó el inc. a) del art. 47 de la ley de rito. Que deviene ajustada a derecho dicha imputación en tanto se evidenció que la presentación de declaraciones juradas del IVA en relación a los libros y documentación fueron inexactas. Ello así, para el Impuesto a las Ganancias e Impuesto sobre los Bienes Personales la conducta se ajustó al inc. b) de la ley citada. Que si bien se relaciona íntimamente con el inciso anterior, aquí es importante remarcar que la infracción está sostenida primero, por la inexactitud con la realidad de las declaraciones juradas, y segundo por la grave incidencia en el ingreso del tributo debido, lo que quedó demostrado teniendo en cuenta el perjuicio sufrido por el

organismo fiscal.

En consecuencia, si bien los encuadres en los incisos del artículo 47 no se efectúan sobre la misma tipificación, analizadas las actuaciones, existiendo sustento suficiente para la aplicación de cada uno de ellos, y al no haber elementos probatorios contundentes que reviertan la conducta fiscal, cabe concluir que las sanciones debatidas en autos deben ser confirmadas, con costas.

IX.- En lo que se refiere a los intereses resarcitorios reclamados por el Fisco Nacional, cabe señalar que han sido liquidados conforme al art. 37 de la ley de procedimiento fiscal y debe señalarse que ellos son la consecuencia de la existencia de deudas impositivas impagas a su vencimiento por lo que procede disponer su confirmación.

X.- Por todo lo expuesto, voto por confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

Que adhiere a la solución propiciada por el Vocal Instructor.

Que del resultado de la votación que antecede, SE RESUELVE:

1°) Confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

2°) Regular honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos en la suma de $ 446.113 (Pesos cuatrocientos cuarenta y seis mil ciento trece) por el patrocinio letrado y de $ 178.445 (Pesos ciento setenta y ocho mil cuatrocientos cuarenta y cinco) por la representación procesal, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tal fin la labor desarrollada por los mismos en las primeras dos etapas cumplidas, el resultado obtenido y demás pautas establecidas en la Ley Nº 21.839, modificada por la Ley Nº 24.432.

3°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $309.442 (Pesos trescientos nueve mil cuatrocientos cuarenta y dos) equivalente a 15,03 (quince con 3/100) UMA -Unidad de Medida Arancelaria- y por el patrocinio letrado, la suma de $ $ 773.605 (Pesos setecientos setenta y tres mil seiscientos cinco) equivalente a 37,56 (treinta y siete con 56/100) UMA -Unidad de Medida Arancelaria-, los que quedan a cargo de la recurrente teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la última etapa procesal y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los artículos 14, 15, 16, 19, 20, 21, 24, 29 y 51 de la Ley Nº 27.423, Acordada N° 29/2023 (22/09/2023) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

4°) Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA.

Se hace constar que este pronunciamiento se emite con el voto coincidente de dos Vocales Titulares de la Sala “D” por encontrarse con licencia la Vocal Titular de la 11° Nominación (conf. art. 184 de la ley N° 11.683 – t.o. en 1998 y sus modif.-).

Regístrese, notifíquese y oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.-

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.09.29 11:29:43 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.09.29 11:42:51 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.09.29 11:42:52 -03:00